

Aktuelles rund um das
Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 10,
Oktober 2015

Umsatzsteuer-News

pwc

Inhalt

Aus der Gesetzgebung	1
Steueränderungsgesetz 2015 vom Bundestag beschlossen	1
Vom Europäischen Gerichtshof	2
Beratungsleistungen als steuerbare Leistungsbereitschaft	2
Aus der Rechtsprechung.....	3
Kein Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug bereits im Festsetzungsverfahren	3
Grundlos gezahlte Steuer: Einstandspflicht des Finanzamts bei Insolvenz des Lieferanten?	5
Altfallregelung zum Reverse-Charge-Verfahren auf Bauleistungen – es bleibt spannend	6
Aus der Finanzverwaltung.....	7
Bestelleintritt in Leasingfällen	7
Zur „Branchenlösung“ bei Telekommunikationsleistungen	8
Anerkennung von Ausgangsvermerken anderer EU-Mitgliedsstaaten	9
Aus dem Ausland	10
Belgien, Griechenland, Israel, Litauen, Österreich: Anwendung der Steuersätze	10
Puerto Rico: Einführung einer Umsatzsteuer 2016	11
Spanien: zeitnahe Meldung der Ausgangs- und Eingangsmeldungen	11
Ihre Ansprechpartner	11
Bestellung und Abbestellung.....	12

Aus der Gesetzgebung

Steueränderungsgesetz 2015 vom Bundestag beschlossen

Am 24. September 2015 hat der Bundestag dem Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2015 (vormals „Zollkodexprotokollerklärungsanpassungsgesetz“) zugestimmt. Das Gesetzespaket sieht – neben Änderungen der Abgabenordnung und weiterer Steuergesetze – auch für die Umsatzsteuer wichtige Änderungen vor, noch ist aber der Gesetzgebungsprozess nicht an ein Ende gelangt.

Vorgesehen ist zunächst, dass die Steuerschuld im Falle des § 14c UStG mit Ausgabe der Rechnung entsteht und somit nicht mehr auf den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung zurückwirken kann. Die Regelung zum Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen soll sich ausdrücklich auf Arbeiten an „Sachen, Ausstattungsgegenstände[n] und Maschinen“ erstrecken, „die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern“. Für Leistungen an den nicht unternehmerischen (insbesondere also hoheitlichen) Bereich juristischer Personen des öffentlichen Rechts soll das Reverse-Charge-Verfahren in zahlreichen Fällen nicht mehr zur Anwendung kommen. Die bestehende Regelung zum Reverse-Charge-Verfahren bei Lieferung von Eisen und Stahl sowie bestimmter Produkte aus diesen Materialien wird angepasst. Außerdem soll der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 lit. g UStG auf Entlastungsangebote ausgedehnt werden.

Am wichtigsten ist wohl der Umstand, dass die Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit einem neuen § 2b UStG vollkommen auf neue Füße gestellt werden soll. Dazu ist eine Übergangsfrist von einem Jahr vorgesehen, die juristische Personen des öffentlichen Rechts durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt noch um mehrere Jahre verlängern können. Das Gesetz soll nach derzeitigem Stand am Tage nach der Verkündung in Kraft treten, hinsichtlich der Änderungen des § 4 Nr. 16 UStG und des § 2b UStG zum 1. Januar 2016 – der § 2b UStG soll wegen der besagten Übergangsregelung de facto aber erst zum 1. Januar 2017 in Kraft treten.

Bitte beachten Sie: Das Gesetzespaket hat den Bundesrat noch nicht passiert. In den vergangenen Jahren kam es häufig vor, dass der Bundesrat Steuergesetzen nicht ohne Weiteres zustimmte, sondern der Vermittlungsausschuss mit ihnen befasst wurde. Auch das Steueränderungsgesetz 2015 kann inhaltlich noch erhebliche Änderungen und Ergänzungen, aber auch Kürzungen erfahren. Der Bundesrat wird sich voraussichtlich am 16. Oktober 2015 mit dem Gesetz befassen.

Fundstelle: Bundesratsdrucksache 418/15 vom 25. September 2015, abrufbar unter www.bundesrat.de

Vom Europäischen Gerichtshof

Beratungsleistungen als steuerbare Leistungsbereitschaft

Die Klägerin war eine in der Landwirtschaft tätige Gesellschaft. Sie schloss mit mehreren anderen Gesellschaften Abonnementverträge über Beratungsdienstleistungen in verschiedenen Bereichen ab (z. B. Unternehmensfinanzen, Rechtsberatung, IT). Die Berater verpflichteten sich unter anderem, werktags zu festgelegten Zeiten sowie sonn- und feiertags bei Bedarf zur Verfügung zu stehen. Die Klägerin hatte dafür wöchentlich eine Vergütung zu entrichten. Der bulgarischen Steuerverwaltung war das alles zu unbestimmt – sie war der Auffassung, dass keine Beweise für Art, Umfang und Natur der tatsächlich erbrachten Dienstleistungen vorlägen, und versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschied indessen: Der Umstand, dass die Leistungen weder im Voraus bestimmt noch individualisiert seien und das Entgelt in Form einer Pauschale entrichtet werde, könne den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung, deren Betrag im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien bestimmt werde, nicht beeinträchtigen. Der Begriff der „Dienstleistung“ umfasse auch derartige Abonnementverträge. Es sei

nicht vorgesehen, genau bestimmte Beratungsleistungen zu erbringen, sondern während der vereinbarten Zeit unabhängig von Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Beratungsleistungen zur Verfügung zu stehen. Dienstleistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass gäben, gälten als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Zahlungen bezögen. Das gelte unabhängig davon, ob während dieses Zeitraums tatsächlich Beratungsleistungen bezogen worden seien oder nicht.

In diesem Urteil hat der EuGH die Leistungsbereitschaft ausdrücklich anerkannt, gerade auch für den Fall, dass während eines Abrechnungszeitraums tatsächlich keine Bedarfsleistungen erbracht wurden. Da einschlägige Urteile der deutschen Gerichte nicht selten aus der Zeit vor der Einrichtung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems stammen, dürfte dieses Urteil weitere Rechtssicherheit im Falle von Leistungen mit sich bringen, die darin bestehen, dass der Unternehmer sich für den Fall bereithält, dass Leistungen von ihm angefordert werden – infrage kommen hier nicht zuletzt Vereinbarungen, wonach auf Anforderung sofort ein Fachmann zur Reparatur bereitsteht und wonach eine Vergütung auch dann geschuldet wird, wenn während einer Periode keine Maschine ausfällt. Nach dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass kann neben dem „Anbieten von Leistungen“ gegen Entgelt zum Beispiel auch die Bereitschaft, die Verfügungsmacht an einem Gegenstand zu übertragen, schon eine sonstige Leistung sein.

Allerdings ist die Leistungsbereitschaft von der nicht erbrachten Leistung abzugrenzen. Ist nicht die Bereitschaft zur Leistung als solche, sondern ein anderes Leistungsverhalten Inhalt der Leistungsvereinbarung, liegt also keine Leistungsbereitschaft vor. So ist etwa ein nicht in Anspruch genommener fest gebuchter Flug nicht als Leistungsbereitschaft der Fluglinie anzusehen, sondern als nicht erbrachte Leistung, bei der unter den weiteren Voraussetzungen die Bemessungsgrundlage zu mindern ist. Wird die Leistung eines Unternehmers nicht in Anspruch genommen, kann eine Zahlung im Einzelfall aber auch zum Beispiel als Schadenersatz zu klassifizieren sein.

Fundstelle: EuGH C-463/14 „Asparuhovo“, Urteil vom 3. September 2015, abrufbar unter curia.europa.eu

Aus der Rechtsprechung

Kein Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug bereits im Festsetzungsverfahren

Unternehmer, die einem sogenannten „missing trader“ aufgesessen sind, haben nicht selten auch Probleme mit der Finanzverwaltung. Denn die Beteiligung (in einem weiteren, nicht unbedingt strafrechtlichen Sinne) an einem Steuerbetrug schließt – unter anderem – grundsätzlich den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen aus. Wenn der Unternehmer aber nicht wusste und auch nicht wissen konnte, dass er mit dem betreffenden Umsatz in einen Steuerbetrug verwickelt worden war, steht ihm nach gefestigter Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) gleichwohl der Vorsteuerabzug zu. Freilich stellt sich dann nicht selten das Folgeproblem, dass die vom „missing trader“ ausgestellten Eingangsrechnungen nicht den Rechnungsanforderungen genügen, weil sich unter seiner vermeintlichen Anschrift regelmäßig lediglich ein Scheinsitz ohne geschäftliche Aktivität verbirgt. Zum Themenkomplex des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen eines „missing trader“ sind beim Bundesfinanzhof (BFH) mehrere Verfahren anhängig – eines davon wurde nun entschieden und macht die Hoffnung zumindest auf Verfahrenserleichterungen zu-nichte. Daneben macht der BFH Aussagen zur Steuerbefreiung aus innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Die Klägerin handelte mit Kraftfahrzeugen. Die Finanzbehörden stellten fest, dass für Lieferungen an einen bestimmten spanischen Abnehmer die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferungen nicht vorlagen, weil die Wagen im Inland vermarktet wurden. Aus den Verbringenserklärungen ergab sich lediglich, dass die Wagen „in das Zielland Spanien verbracht“ würden; die genaue Angabe des Bestimmungsorts fehlte. Den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen eines bestimmten Lieferanten ließ die Finanzbehörde nicht zu, weil sich an dessen in der Rechnung angegebener Adresse nur ein Scheinsitz befand. Unter der betreffenden Adresse fanden sich lediglich ein Briefkasten und ein Buchhaltungsbüro, das für den Lieferanten die Post entgegennahm und Buchhaltungsarbeiten verrichtete. Eigene geschäftliche Aktivitäten des Lieferanten fanden an dieser Adresse nicht statt. Räumlichkeiten und Lagerflächen hatte der Lieferant unter einer anderen Adresse angemietet.

Der BFH bestätigte seine bisherige Rechtsprechung und stellte klar, dass ein Briefkasten mit postalischer Erreichbarkeit nicht genüge – auch entgegen früherer Rechtsprechung. Sinn und Zweck der Rechnungsanforderung des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmers sei es, den Finanzbehörden anhand der Rechnung eine leichte und eindeutige Nachprüfung des Tatbestandsmerkmals der Leistung eines anderen Unternehmers zu ermöglichen. Nur dann sei der Vorsteuerabzug möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des leistenden Unternehmers sowohl bei Rechnungstellung als auch bei Leistungserbringung bestanden habe. Den Leistungsempfänger treffe dazu die Feststellungslast. Die Angabe einer Anschrift, unter der keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfänden, genüge nicht als zutreffende Anschrift. Das folge nicht zuletzt aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache „Planzer“. Demnach sei die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Ein Briefkastensitz bilde indessen die wirtschaftliche Realität nicht ab, sondern verschleierte sie.

Ein Schutz des guten Glaubens an die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs sei eigentlich nicht vorgesehen. Aufgrund besonderer Verhältnisse im Einzelfall könne jedoch Vertrauensschutz gewährt werden. Das habe allerdings nicht im Festsetzungsverfahren, sondern im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme zu erfolgen. Solange Vertrauensschutzfragen damit Rechnung getragen werde, sei Deutschland aufgrund seiner Verfahrensautonomie frei darin, welche Verfahrensmodalitäten es für die Erstattung der Vorsteuer in solchen Fällen vorsehe. Erfordere das Unionsrecht eine solche Billigkeitsmaßnahme, so reduziere sich das Ermessen auf null.

Was die Steuerbefreiung der angeblichen innergemeinschaftlichen Lieferungen betraf, so sei davon auszugehen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht erfüllt seien, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht nachgekommen sei. Etwas anderes gelte ausnahmsweise dann, wenn zweifelsfrei feststehe, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt seien. Zwar könne sich der Bestimmungsort unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall aus der Rechnungsanschrift ergeben, aber das gelte nur, wenn davon auszugehen sei, dass der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers zu befördern sei. Hier war aber der Verbleib der Fahrzeuge völlig unklar.

Das Urteil des BFH lässt einige Fragen offen – zum Beispiel, welche Aktivität ein Unternehmer in welchem Ausmaß unter einer Adresse mindestens zu entfalten hat, damit sie als valide Adresse gelten darf, wie ein Außenstehender solche Aktivitäten ohne regelrechte Beschattung seines Geschäftspartners nachweisen kann und welche Anforderungen dabei zum Beispiel an einen im Onlinegeschäft tätigen Unternehmer, einen Einzelhändler oder einen Dienstleister zu stellen sind. Diese Frage ist auch für den vom BFH im vorliegenden Urteil implizit angesprochenen Anfang und für das Ende der geschäftlichen Betätigung unter einer bestimmten Adresse von Bedeutung. Eine schematische Antwort auf diese Frage wird kaum möglich sein, zumal sie oft nicht ohne Weiteres von der Frage zu trennen sein dürfte, ob ein Unternehmer nach den Umständen des Einzelfalls Anhaltspunkte hatte, dass sein Lieferant ihn in einen Steuerbetrug verwickelte. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH in den zahlreichen Verfahren, die

zum Komplex des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen eines „missing trader“ bei ihm anhängig sind, etwas Licht in die Sache bringt.

Fundstelle: BFH V R 23/14, Urteil vom 22. Juli 2015, abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de



Grundlos gezahlte Steuer: Einstandspflicht des Finanzamts bei Insolvenz des Lieferanten?

Die Klägerin erhielt von E über mehrere Jahre hinweg Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis, aus denen sie die Vorsteuer zog. Später stellte sich heraus, dass die Steuer zu Unrecht ausgewiesen worden war. Die Klägerin entrichtete die Vorsteuer zurück an das Finanzamt und versuchte, von E die entrichteten Steuerbeträge zurückzuerhalten. Allerdings war über das Vermögen der E ein Insolvenzverfahren eröffnet worden, und das Finanzamt entrichtete die zu viel bezahlte Steuer zur Insolvenzmasse. Der Insolvenzverwalter stellte der Klägerin Rechnungen ohne Steuerausweis aus und verwies sie auf die Anmeldung des Erstattungsbetrags zur Insolvenztabelle. Die Klägerin beantragte daraufhin die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer vom Finanzamt auf Grundlage der Vorschrift des § 37 Abs. 2 AO, wonach im Falle, dass eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt wurde, demjenigen ein Erstattungsanspruch zusteht, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist. Das Finanzamt wies diese Forderung mit Abrechnungsbescheid zurück.

Der Bundesfinanzhof (BFH) folgte der Finanzverwaltung insofern, als die gegen das Finanzamt geltend gemachte Erstattungsforderung nur demjenigen zustehe, auf dessen Rechnung die Zahlung der Steuer bewirkt worden sei; das sei aber der Rechnungsaussteller, der seine Rechnung berichtigt habe. Die genannte Vorschrift der Abgabenordnung (AO) regle keinen Rückzahlungsanspruch des Leistungsempfängers, der die in der Rechnung ausgewiesene Steuer an den Rechnungsaussteller gezahlt hat. Auch unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten sei die Vorschrift nicht anders auszulegen. Zwar seien hier die Rechtsgrundsätze der EuGH-Entscheidung „Reemtsma“ einschlägig. Allerdings überlasse es der Europäische Gerichtshof (EuGH) dem jeweiligen Mitgliedsstaat, selbst zu regeln, mit welchen Verfahrensmodalitäten er den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten möchte. Dafür böten die Billigkeitsregelungen der AO aber eine hinreichende Möglichkeit.

Die „Reemtsma“-Grundsätze sollen, worauf der BFH besonders hinweist, keine Fälle betreffen, in denen die Steuer gar nicht an den Fiskus entrichtet wurde. Diese Feststellung könne dem Gericht zufolge auch auf den Fall ausgedehnt werden, dass der Fiskus – wie hier – die Steuer bereits zur Insolvenzmasse zurückentrichtet hat; das könne davon abhängen, ob er zur Erstattung verpflichtet war oder ob er ausnahmsweise die Zustimmung zur Rechnungsberichtigung und damit die Erstattung hätte verweigern können, weil sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Insolvenzmasse geführt

hätte. Der BFH überlegt, ob hierzu nicht ein neuerliches Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten sei. Im vorliegenden Fall hatte der BFH die Klage abzuweisen, weil die Erstattung nicht im Rahmen eines Verfahrens über einen Abrechnungsbescheid, sondern im Billigkeitsverfahren zu gewähren gewesen sei.

Über das vom BFH entschiedene Verfahren hinaus könnte im Einzelfall zu überlegen sein, ob nicht die „Reemtsma“-Grundsätze abgesehen von Insolvenzverfahren des leistenden Unternehmers auf weitere Fallgruppen anwendbar sein könnten. In der „Reemtsma“-Entscheidung selbst hatte der EuGH eine Erstattung der Steuer nicht auf den Fall einer Insolvenz beschränkt – die Grundsätze sollten nur „insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit“ anwendbar sein. Der EuGH selbst führt lediglich aus, dass „für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, [...] die Mitgliedstaaten [...], damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen [müssen], die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen“. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass die „Reemtsma“-Grundsätze auch im Falle anwendbar sein könnten, dass die Rückzahlungsansprüche gegen den leistenden Unternehmer zivilrechtlich verjährt sind. In einem solchen Falle könnte das Urteil einen Ausgleich für den Umstand bieten, dass zivilrechtliche Verjährung und steuerrechtliche Festsetzungsverjährung nicht aufeinander abgestimmt sind. Ein möglicher Fall analoger Anwendung der „Reemtsma“-Grundsätze könnte die fehlerhafte Nichtanwendung des Reverse-Charge-Verfahrens sein – wenn also der leistende Unternehmer die von ihm vermeintlich geschuldete Steuer vom Finanzamt zurückfordert, das Finanzamt sich daraufhin an den Leistungsempfänger hält und dieser die Steuer nicht vom leistenden Unternehmer zurückerhalten kann.

Bitte beachten Sie: Mit einem jüngst veröffentlichten Schreiben hat das BMF die Korrektur von Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis (§14c Abs. 1 UStG) grundsätzlich davon abhängig gemacht, dass dem Leistungsempfänger die zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer zurückgewährt wird. Damit dürften einschlägige Fälle zumindest seltener vorkommen.

Fundstellen: BFH VII R 30/14, Urteil vom 30. Juni 2015, abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de; EuGH C-35/05 „Reemtsma“, Urteil vom 15. März 2007, abrufbar unter curia.europa.eu; BMF-Schreiben vom 7. Oktober 2015

Altfallregelung zum Reverse-Charge-Verfahren auf Bauleistungen – es bleibt spannend

Die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG, die bauleistenden Unternehmern in bestimmten Fällen den Vertrauensschutz entzieht und es so der Finanzverwaltung erlaubt, auch Jahre zurückliegende Sachverhalte nachträglich zu besteuern, ist im Wege von Entscheidungen über die Aussetzung der Vollziehung bereits bei den Finanzgerichten angelangt. In Ausgabe 7 der „Umsatzsteuer-News“ vom Juli 2015 haben wir Sie bereits über einen Beschluss des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg unterrichtet, in dem das Gericht die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift anzweifelte. Jetzt haben sich weitere Gerichte geäußert – nicht alle sind derselben Auffassung.

Der Auffassung des FG Berlin-Brandenburg haben sich seither das FG Münster sowie das FG Niedersachsen angeschlossen. Eine gegenteilige Auffassung vertritt aber das FG Düsseldorf. Es sieht im Ausschluss der Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 2 AO bei summarischer Prüfung keine unzulässige Rückwirkung und folgt ausdrücklich nicht der Auffassung des FG Berlin-Brandenburg, dass § 27 Abs. 19 UStG echte Rückwirkung entfalte und somit gegen das Grundgesetz verstoße. Auch das FG Köln und das FG Nürnberg haben – mit unterschiedlicher Begründung – eine Aussetzung der Vollziehung

abgelehnt. Gegen den Beschluss des FG Düsseldorf ist die Beschwerde zugelassen. Eine Klärung dieser Frage durch den Bundesfinanzhof (BFH), die nicht lediglich im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes erfolgt, wird vermutlich aber noch einige Jahre auf sich warten lassen.

Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist auf ein bereits am FG Köln anhängiges Klageverfahren hin und verweist die ihm untergeordneten Finanzämter auf die Möglichkeit, Einsprüche leistender Unternehmer, die sich auf dieses Musterverfahren berufen, mit Zustimmung der Einspruchsführer nach §363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen zu lassen. Im Übrigen ordnet es an, keine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren.

Im Falle des Beschlusses des FG Niedersachsen ist der Umstand hervorzuheben, dass der Antragstellerin für das Streitjahr (2013) im Ergebnis dennoch kein Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO gewährt werden konnte, weil die bisherige Verwaltungsregelung mit Schreiben vom 13. Januar 2014 (sic – gemeint ist möglicherweise das Schreiben vom 5. Februar 2014) an die Rechtsprechung des BFH angepasst wurde, ihre Umsatzsteuererklärung 2013 zu diesem Zeitpunkt aber noch nicht eingegangen war.

Fundstellen: FG Münster 15 V 2153/15 U, Beschluss vom 12. August 2015; FG Düsseldorf 1 V 1486/15 A (U), Beschluss vom 31. August 2015; FG Niedersachsen 16 V 95/15, Beschluss vom 3. Juli 2015; FG Köln 9 V 1376/15, Beschluss vom 1. September 2015; FG Nürnberg 2 V 1107/15, Beschluss vom 26. August 2015; LfSt Rheinland-Pfalz, Kurzinformation der Steuergruppe St 3 vom 9. Juli 2015, – S 0354 A – St 35 8 –; Aktenzeichen des am FG Köln anhängigen Musterverfahrens: 9 K 1484/15

Aus der Finanzverwaltung

Bestelleintritt in Leasingfällen

In Leasingfällen gehen die Beteiligten nicht selten wie folgt vor: Der spätere Leasingnehmer sucht einen Gegenstand beim Lieferer aus und bestellt ihn zunächst im eigenen Namen. Nach der Bestellung wendet er sich an einen Leasinggeber, der in den Kaufvertrag eintritt oder ihn auf andere geeignete Weise übernimmt, wonach er und nicht mehr der Leasingnehmer Partei des Kaufvertrags ist. Mit dem Leasingnehmer schließt der Leasinggeber einen Leasingvertrag ab. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich in einem Schreiben mit diesen Sachverhalten befasst und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend ergänzt.

Das Umsatzsteuerrecht folgt in der Regel dem Zivilrecht: Leistungen werden grundsätzlich an diejenige Person erbracht, die aus dem zugrunde liegenden Schuldverhältnis berechtigt und verpflichtet ist. In aller Regel ist ausschließlich diese Person zum Vorsteuerabzug aus der Rechnung über die Leistung berechtigt und muss dazu auch mit Name und Rechnung als Leistungsempfänger auf der Rechnung vermerkt sein. Eine umsatzsteuerliche Lieferung setzt den Übergang der Verfügungsmacht an einem Gegenstand voraus. Dies ist ein tatsächlicher Vorgang, der weder aufgrund Vereinbarung noch aus einem anderen Grund zurückwirken kann. Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Bestelleintrittssachverhalten hängt darum entscheidend davon ab, ob der Leasinggeber vor oder nach Ausführung der Lieferung durch den Lieferer in den Vertrag eingetreten ist.

Tritt der Leasinggeber vor erfolgter Lieferung des Leasinggegenstands an den Leasingnehmer in den Kaufvertrag ein, so ist er im Zeitpunkt, zu dem die Lieferung erbracht wird, aus dem Vertrag berechtigt und verpflichtet. Je nach der vertraglichen Vereinbarung mit dem Leasingnehmer kommt es im Verhältnis zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer sodann zu einer Vermietung oder einer weiteren Lieferung.

Wurde aber die Verfügungsmacht über den Gegenstand im Zeitpunkt, in dem der Leasinggeber in den Kaufvertrag eintritt, bereits vom Lieferer auf den Leasingnehmer übertragen, dann ist die Lieferung bereits an ihn erfolgt. Die Verfügungsmacht verliert er nach Auffassung des BMF auch nicht mehr aufgrund des Leasingverhältnisses, weil ihm der Leasinggegenstand anschließend noch immer zur Verfügung steht. Stattdessen erfolge in solchen Fällen eine Kreditgewährung des Leasinggebers an den Leasingnehmer. Im Verhältnis zwischen Lieferer und Leasinggeber liege dagegen keine umsatzsteuerlich relevante Leistung vor. Eine nur im Innenverhältnis zwischen dem Lieferanten und dem Leasingunternehmen bestehende Rahmenvereinbarung zur Absatzfinanzierung habe im Regelfall keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerlichen Lieferbeziehungen.

Fundstelle: BMF-Schreiben vom 31. August 2015, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de

Zur „Branchenlösung“ bei Telekommunikationsleistungen

Die sogenannte Branchenlösung ist eine Vereinfachungsregel für den Telekommunikationssektor, die die umsatzsteuerliche Abwicklung bestimmter Sachverhalte erleichtern soll. Zum Beispiel erbringt ein Diensteanbieter bei Anwählen einer Sondernummer (z. B. für Verkehrsnachrichten) eine Leistung an den Anrufer, die im Wege eines erhöhten Verbindungsentgelts bezahlt wird. Der Diensteanbieter stellt aber selbst keine Rechnung aus, schon weil er zumeist die Identität des Kunden nicht kennt; stattdessen zieht der Telefondienstleister die Forderung des Diensteanbieters zusammen mit dem Entgelt für eigene Telekommunikationsleistungen ein. Die Leistung des Diensteanbieters erscheint auf der Rechnung des Telefondienstleisters. Die dafür berechnete Steuer würde unter normalen Umständen allerdings vom Telefondienstleister nach § 14c UStG geschuldet werden, weil nicht er selbst diese Leistung erbracht hat. Um diesem Problem zu begegnen, wird eine Leistungskommission fingiert: Die Leistung gilt vom Diensteanbieter an den Telefondienstleister und von diesem an den Kunden erbracht. Diese sogenannte Branchenlösung war zunächst in § 45h Abs. 4 TKG geregelt; seit dem 1. Januar 2015 ist sie detailliert in Art. 9a der Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 und außerdem – eigentlich überflüssigerweise und obendrein mit etwas abweichendem Wortlaut – in § 3 Abs. 11a UStG zu finden (vgl. dazu die Ausgaben 6 und 9 unseres Newsflashes „Umsatzsteuer aktuell“ vom September bzw. Oktober 2014). Die Oberfinanzdirektion (OFD) Niedersachsen hat sich nun mit einer Verfügung besonders zur „alten“ und – freilich in eher allgemeiner Weise – auch zur „neuen“ Branchenlösung geäußert.

Die OFD definiert in dieser Verfügung die Begrifflichkeiten und führt die Sachverhalte an, auf die die „alte“ und die „neue“ Branchenlösung jeweils Anwendung finden. Hierbei geht sie besonders ausführlich auf Fragen der „alten“ Branchenlösung ein. So teilt sie unter anderem mit, dass die „alte“ Regelung nur Anwendung auf Leistungen fand, die der Kunde während der Telekommunikationsverbindung in Anspruch nahm und deren Nutzung nach Beendigung der Verbindung nicht möglich war. Daher war zum Beispiel der Download von Klingeltönen nicht Gegenstand der „alten“ Branchenlösung; die OFD-Verfügung sieht aber für vor dem 1. Januar 2015 ausgeführte Umsätze eine Nichtbeanstandungsregelung vor, sofern alle Beteiligten entsprechend § 45h Abs. 4 TKG abgerechnet haben.

Ausführlich nimmt die OFD anhand eines Beispiels Stellung zu grenzüberschreitenden Sachverhalten, bei denen es zu Doppelbesteuerungen kommen konnte, weil der Anwendungsbereich der Branchenlösung der Verfügung zufolge auf das Inland beschränkt

war. Ein deutscher Diensteanbieter hätte im Normalfall also seine Leistung direkt an einen britischen Endkunden erbracht und hätte für seine Leistung deutsche Steuer in Rechnung stellen müssen. Indessen ging die britische Finanzbehörde von einer grenzüberschreitenden Dienstleistungskommission aus. Der OFD zufolge war die Branchenlösung daher auch anzuwenden, wenn zwar der Teilnehmernetzbetreiber im Ausland ansässig war, der ausländische Staat aber entsprechend der Branchenlösung verfuhr und der ausländische Teilnehmernetzbetreiber auch die Leistungen vorgeschalteter anderer Anbieter der Besteuerung unterwarf (Prinzip der Gegenseitigkeit). Für Zeiträume bis 2011 genügte es der OFD zufolge in grenzüberschreitenden Fällen, wenn der inländische Diensteanbieter die Umsatzbesteuerung durch den ausländischen Teilnehmernetzbetreiber glaubhaft machte; das muss für Zeiträume bis 2009 und ab 2010 jedoch in unterschiedlicher Weise erfolgen. Hierzu enthält die Verfügung nähere Informationen. Für Zeiträume ab 2012 sei ein Nachweis zu verlangen, wobei aber – der OFD zufolge – nicht geklärt werden konnte, welche Unterlagen dafür infrage kommen sollten. Die OFD-Verfügung ist offenbar nicht mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) abgestimmt. Daher sollte sie mit gehöriger Vorsicht behandelt werden.

Auch nach der gegenwärtigen Rechtslage können in Auslandsfällen Zweifelsfragen entstehen, weil die Regelungen in der EU-Durchführungsverordnung und im Umsatzsteuergesetz (UStG) nicht deckungsgleich sind. So kann es passieren, dass das deutsche Recht eine Dienstleistungskommission anordnet, wo die europäische Regelung keine vorsieht, was in grenzüberschreitenden Sachverhalten problematisch werden kann. Ein BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen ist zwar anscheinend geplant, bisher aber nicht veröffentlicht worden. Leider teilt die OFD nicht mit, wie Zweifelsfragen bei der Auslegung der Vorschrift des § 3 Abs. 11a UStG zu behandeln sind – die nachgeordneten Finanzämter werden lediglich gebeten, gegebenenfalls zu berichten. Dem Vernehmen nach ist bereits seit einiger Zeit ein BMF-Schreiben zumindest für Fragen der „neuen“ Branchenlösung ab dem 1. Januar 2015 in Arbeit. Ob es auch die „alte“ Branchenlösung einer Regelung zuführt und ob es gegebenenfalls dabei die hier behandelten Fälle aufgreift, ist derzeit nicht bekannt.

Fundstellen: OFD Niedersachsen, Verfügung vom 31. Juli 2015 – S 7100 – 497 – St 171; S 7100 – 894 – St 171

Anerkennung von Ausgangsvermerken anderer EU-Mitgliedsstaaten

Nach dem BMF-Schreiben vom 19. Juni 2015, das sich mit dem Nachweis steuerfreier Ausfuhrlieferungen befasst, kann in begründeten Fällen die Ausfuhranmeldung gemäß Art. 791 ZK-DVO ausnahmsweise bei einer anderen Zollstelle abgegeben werden als der, in deren Bezirk der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt oder verladen werden. Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat in einer USt-Kurzinformation an die Finanzämter seines Bundeslands auf eine Arbeitsunterlage der Europäischen Kommission verwiesen, anhand derer in Zweifelsfällen beurteilt werden könne, ob ein solcher begründeter Fall vorliege. Hat eine ausländische Zolldienststelle die Ausfuhranmeldung angenommen, ohne dass ein solcher begründeter Fall vorlag, dann wäre die Bestätigung nicht von der zuständigen Ausfuhrzollstelle im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 UStDV übermittelt worden. In einem solchen Fall komme es auf die objektive Beweislage an.

Aus der besagten Arbeitsunterlage werden Fälle dann als begründet angesehen, wenn „infolge unvorhersehbarer Umstände die Anwendung der allgemeinen Regel des Art. 161 Abs. 5 des Zollkodex vom Ausführer wirtschaftlich unvernünftige Anstrengungen verlangen würde“ (hinter Art. 161 Abs. 5 des Zollkodex steht die bereits angesprochene Grundregel, wonach die Ausfuhranmeldung bei der Zollstelle abzugeben ist, die für

den Ort zuständig ist, an dem der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt oder verladen werden). Ein begründeter Fall, von dieser Regel nach Art. 791 ZK-DVO abzuweichen, liegt nach der Arbeitsunterlage zum Beispiel dann vor, wenn die Waren an einen Bestimmungsort in der Gemeinschaft (also der EU) gesendet wurden, aber nach Abfahrt vom Beladeort eine Vertragsänderung eine Ausfuhr erfordert – dann soll die Ausfuhranmeldung von der Zollstelle angenommen werden können, über die die Waren das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen.

Um einiges zahlreicher sind in der Arbeitsunterlage die Sachverhalte, in denen „keine ordnungsgemäß gerechtfertigten Gründe“ vorliegen. Kein derartiger Grund soll zum Beispiel dann vorliegen, wenn der Ausführer seine Waren ab Werk verkauft und der ausländische Käufer den Transport der Waren übernimmt – das soll dem Käufer oder seinem Spediteur noch nicht das Recht geben, über den Ort der Zollabfertigung zu entscheiden. Ebenso wenig soll es ein legitimer Grund sein, dass der Ausführer/Anmelder in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig ist und die Waren über einen großen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft befördert werden.

Das alles kann besonders dann misslich sein, wenn nicht der Ausführer/Anmelder, sondern eine andere Person den Ausfuhrnachweis zu führen hat, weil diese Person nicht unbedingt beurteilen kann, ob eine an sich unzuständige Zolldienststelle aus einem legitimen Grund mit dem Ausfuhrverfahren befasst wurde. Unternehmer können so unversehens in die Lage geraten, über den eigenen nur vermeintlich validen Ausfuhrnachweis hinaus weitere Nachweise zu erbringen, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung objektiv vorliegen.

Fundstellen: Finanzministerium Schleswig-Holstein, *USt-Kurzinformation* Nr. 2015/05 vom 12. August 2015; Arbeitsunterlage des Zollausschusses der Europäischen Kommission XXI/1667/94 – DE – ENTG. vom 14. November 1995

Aus dem Ausland

Belgien, Griechenland, Israel, Litauen, Österreich: Anwendung der Steuersätze

Belgien erhöht den Steuersatz auf die Lieferung von Elektrizität, während Israel den Regelsteuersatz absenkt und Litauen für Heizung und Wasser den ermäßigten Steuersatz beibehält. Österreich verschiebt die vorgesehene Anhebung des Steuersatzes auf Hotelübernachtungen um einen Monat.

In Belgien wurde der Steuersatz für Inlandslieferungen von Elektrizität bereits zum 1. September 2015 von 6 Prozent auf den Regelsteuersatz von 21 Prozent angehoben; für Zeiträume, die sich über dieses Datum erstrecken, muss eine Aufteilung vorgenommen werden. Zum 1. Oktober 2015 senkte Israel den Regelsteuersatz von 18 Prozent auf 17 Prozent ab. Dagegen wurde in Litauen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 9 Prozent für Heizung und Warmwasser auf den 31. Dezember 2016 verlängert, nachdem die bisherige Regelung zum 1. Juli 2015 auslaufen sollte.

Wie angekündigt hat Griechenland für eine erste Gruppe von Inseln die bisher dort anwendbaren besonderen Steuersätze an die festlandgriechischen Steuersätze angepasst. Das betrifft die Inseln Rhodos, Santorin, Mykonos, Naxos, Paros und Skiathos. Vom 1. Oktober 2015 an sind Leistungen dort also zu den Steuersätzen von 23 Prozent, 13 Prozent und 6 Prozent zu besteuern. Weitere Inseln sollen in den kommenden beiden Jahren folgen.

In Österreich wird der Steuersatz für Hotelübernachtungen (einschließlich Camping) nicht wie vorgesehen zum 1. April 2016, sondern erst zum 1. Mai 2016 von 10 Prozent auf 13 Prozent angehoben – der Steuersatz für das Hotelfrühstück ebenso wie für weitere Verpflegung verbleibt aber bei 10 Prozent (auf manche Lebensmittel, besonders bestimmte Getränke, wird jedoch Steuer zum Regelsatz von 20 Prozent erhoben), was eine Aufteilung des Entgelts erfordert. Für vor dem 1. September 2015 erfolgte Anzahlungen soll es für zwischen dem 1. Mai 2016 und dem 31. Dezember 2017 ausgeführte Hotelübernachtungen bei einer Besteuerung zum Satz von 10 Prozent bleiben.

Puerto Rico: Einführung einer Umsatzsteuer 2016

Die Umsatzsteuer fasst Fuß in den Vereinigten Staaten: Mit Puerto Rico hat nun ein Teil der USA die Einführung einer Umsatzsteuer beschlossen.

Die Steuer, deren Einführung derzeit für den April 2016 vorgesehen ist, soll die bisherige Sales and Use Tax dieses US-Territoriums ersetzen.

Spanien: zeitnahe Meldung der Ausgangs- und Eingangsmeldungen

Ein Gesetzentwurf sieht vor, dass bestimmte Steuerpflichtige vom 1. Januar 2017 an ihre Aufzeichnungen für Umsatzsteuerzwecke im System der spanischen Finanzbehörden führen müssen.

Nach derzeitigen Plänen soll dieses Vorgehen für Unternehmer verbindlich sein, die zur monatlichen Übermittlung der Umsatzsteuermeldungen verpflichtet sind, weil es sich um Großsteuerzahler oder um Mehrwertsteuergruppen handelt, sie im Register für monatliche Erstattungen (REDEME) erfasst sind oder weil sie entsprechend optiert haben. Relevante Geschäftsvorfälle sind grundsätzlich binnen vier Tagen einzubuchen (Samstage, Sonn- und Feiertage zählen nicht), spätestens aber vor dem 16. Tag des Monats, der dem Monat folgt, in dem die Steuer zahlbar wird. Verspätete Meldung kann mit Geldbußen belegt werden. Die Frist für monatliche Umsatzsteuermeldungen wird dafür auf den 30. Tag des Folgemonats verlängert. Mit dieser Reform sollen einige Meldungen überflüssig werden, zum Beispiel die Jahresmeldung für Transaktionen mit Dritten.

Ihre Ansprechpartner

Bei Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung und vermitteln Ihnen auf Wunsch auch einen Ansprechpartner in Ihrer Nähe.

StB Frank Gehring

Tel.: +49 211 981-2771

frank.gehring@de.pwc.com

RA StB Martin Diemer

Tel.: +49 711 25034-1258

martin.diemer@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer-News* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ sowie dem genauen Namen Ihres Unternehmens an SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer-News* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Oktober 2015 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.